

# AZIENDA MUSEO E NON RECIPROCAL TRANSFERS: MODALITA' DI CONTABILIZZAZIONE ED ESPOSIZIONE IN BILANCIO

L. Bagnoli – G. Manetti (Università di Firenze)

## *Abstract*

*Partendo dal presupposto che le liberalità ricevute (non reciprocal transfers) costituiscono in molti casi un provento caratteristico della gestione museale, obiettivo del lavoro è l'individuazione di corrette prassi per la contabilizzazione e l'esposizione di tali operazioni nel sistema di bilancio del museo.*

*Particolare attenzione sarà dedicata all'esame delle donazioni di opere d'arte, sulle quali non esiste omogeneità di vedute nella dottrina e nella prassi contabile internazionale, in modo da definire un modello di riferimento standard per la loro valorizzazione e il successivo trattamento contabile.*

*Beginning from the presupposition that non reciprocal transfers constitute, in many cases, typical incomes of the museum business, the purpose of this work is singling out correct practices for accounting and stating these transactions in the museum reporting system.*

*Particular attention will be devoted to the analysis of the gifts of works of art, on which there is not homogeneity of opinions in the doctrine and in international accounting practice, in order to define a benchmark to increase their value and subsequently to report on them.*

## **1. Premessa**

Nella definizione del proprio sistema informativo l'ente culturale deve porre attenzione alle modalità di rendicontazione dei risultati raggiunti.

Assumono importanza le scelte di regime contabile (di cassa, finanziario-pubblico, per competenza economica), l'individuazione delle procedure di raccolta e contabilizzazione delle informazioni relative alle operazioni di gestione, la predisposizione delle forme di rendicontazione ritenute più confacenti ai fini aziendali e di comunicazione (bilancio d'esercizio, bilancio di missione e/o di sostenibilità, documentazione allegata).

Partendo dal presupposto che le liberalità ricevute (*non reciprocal transfers*) costituiscono in molti casi un provento caratteristico nella gestione culturale, obiettivo del lavoro è l'individuazione di corrette prassi contabili per la rilevazione e l'esposizione di tali operazioni nelle prescelte strutture di rendicontazione esterna degli enti considerati.

Particolare attenzione, in questa ottica, sarà dedicata all'esame delle donazioni di opere d'arte, sulle quali non esiste omogeneità di vedute in dottrina (si valorizzano

nella gestione corrente o nel patrimonio, sono eventualmente soggette ad ammortamento etc).

A tal fine si procederà attraverso la ricognizione di quanto sin qui espresso da prassi e dottrina, esaminando in particolare quanto stabilito in tema di liberalità negli Stati Uniti d'America dal *Financial Accounting Standard Board* (Fasb) e in Italia dalle apposite commissioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (Cndc) e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri ed Economisti d'Impresa (Cnrc).

In definitiva, il presente contributo mira a determinare un modello di orientamento per il trattamento contabile ed il successivo inserimento nella rendicontazione esterna delle liberalità con particolare riguardo alle donazioni di opere d'arte.

## 2. Il concetto di liberalità

In tema di liberalità, si annoverano diverse definizioni sostanzialmente coincidenti.

In primis, ci sia permesso citare quanto statuito dalla commissione aziende non profit del Cndc.

Secondo tale organismo, «per liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria ad un'azienda di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda non profit»<sup>1</sup>.

Il Gruppo di lavoro sugli enti non profit del Cnrc nel presentare le proprie considerazioni parla di «acquisti a titolo gratuito (in senso lato), quali risorse importanti per le organizzazioni oggetto di studio»<sup>2</sup>.

Entrando nel merito, la liberalità viene definita, sotto il profilo civilistico, individuandone tre possibili componenti giuridiche: donazione, legato ed altre erogazioni liberali, tutte – per semplicità – denominate omnicomprensivamente donazioni.

Infine, il Fasb<sup>3</sup>, nell'ambito delle raccomandazioni sulle *not-for-profit organizations*, si è occupato del riconoscimento delle liberalità.

Lo standard n.116 – sul quale torneremo più avanti – affrontando l'argomento parla di contribuzioni (*contributions*), intese come trasferimento incondizionato di liquidità (*cash*) o altre attività a terzi, oppure come saldo o cancellazione di una passività per

---

<sup>1</sup> Cndc - Commissione aziende non profit, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, 2002. La scelta del termine "liberalità", piuttosto che contributo, erogazione liberale o trasferimento non reciproco, è parsa alla commissione come più idonea a rappresentare la realtà economica dei fenomeni analizzati.

<sup>2</sup> Cnrc - Gruppo di lavoro sugli enti non profit, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit*, 2002.

<sup>3</sup> Il Fasb rappresenta il più autorevole ente statunitense in tema di emanazione dei principi contabili. Costituito nel 1971, statuisce standard contabili al fine di armonizzare la redazione dei bilanci.

mezzo di un trasferimento non reciproco e volontario da parte di un altro soggetto che opera in forma diversa da quella di proprietario.

Le “altre attività” comprendono titoli di credito, terreni, immobili, la disponibilità all’impiego di attrezzature o servizi, materiali e forniture, *intangibles*, servizi e promesse incondizionate di contribuzione di tali attività in futuro<sup>4</sup>.

In definitiva, l’attenzione si rivolge a tutte le risorse che affluiscono all’ente senza alcun legame commerciale con le attività svolte a livello operativo.

La scelta di riunire contabilmente tali proventi eterogenei si basa sulla considerazione che causa ultima del loro affluire è la natura stessa dell’organizzazione.

Il sostenitore che versa la quota, il donatore, il partecipante all’evento dedicato alla raccolta fondi in senso stretto, il volontario che presta gratuitamente i propri servizi, sono di solito accomunati dall’idea di voler finanziare (sostenere) l’ente in quanto tale, indipendentemente da un interesse per specifici beni e/o servizi da questo realizzati.

Da sottolineare come la natura, l’entità e la continuità nel tempo delle liberalità raccolte costituisce un interessante parametro di misurazione della qualità sociale percepita dai terzi dell’organizzazione o, in altre parole, del livello di accettazione dell’organizzazione da parte della comunità di appartenenza in senso lato.

### **3. La prassi statunitense in materia di bilancio nelle aziende non profit**

Il Fasn ha elaborato un ben definito schema di riferimento per la rendicontazione delle *not-for-profit organizations*<sup>5</sup>.

I principi sui quali si basa tale modello sono i seguenti<sup>6</sup>:

- *Concepts Statement No. 4. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Documento di carattere generale che, insieme ad altri, ha la finalità di delineare il quadro concettuale all’interno del quale si muovono gli standard applicativi emanati dal Fasn. Nello specifico, dopo aver definito la tipologia di organizzazione non profit destinataria, vengono delineati gli obiettivi del relativo bilancio).
- *Statement of Financial Accounting Standards No. 117. Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*. Principio contabile applicativo fondamentale in quanto stabilisce i criteri di redazione del bilancio degli enti non profit. In tal senso delinea i documenti componenti, rappresentati da stato patrimoniale (*statement of financial position*), rendiconto della gestione (*statement of activities*) e rendiconto finanziario (*statement of cash flows*).

---

<sup>4</sup> Cfr. Fasn, *Statement of Financial Accounting Standard n. 116 – Accounting for contributions received and contributions made*, 1993, par. 5.

<sup>5</sup> Per il reperimento degli *statement* indicati si rimanda al sito: [www.fasn.org](http://www.fasn.org)

<sup>6</sup> Per una sintesi si veda: Principe A., *I principi contabili delle aziende non profit negli Stati Uniti d’America*, in Elefanti M. (a cura di), *Aziende non profit: principi contabili e struttura di bilancio*, Egea, Milano, 2000, pp.59-76.

- *Statement of Financial Accounting Standards No. 116. Accounting for Contributions Received and Contributions Made.* Standard emanato per regolamentare le modalità di riconoscimento contabile delle contribuzioni erogate e/o ricevute. Pur rivolgendosi alla generalità degli operatori, appare di peculiare interesse per il settore non profit, i cui componenti positivi sono tradizionalmente composti in parte significativa proprio da liberalità.
- *Statement of Financial Accounting Standards No. 136. Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others.* Documento finalizzato a fornire una guida nella contabilizzazione delle liberalità erogate ad una organizzazione non profit che assume la figura di intermediario nella successiva trasmissione al destinatario finale delle risorse.
- *Statement of Financial Accounting Standards No. 93. Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations.* Definisce le modalità di contabilizzazione dei costi relativi al consumo di beni materiali a lunga durata, contemplando altresì alcune eccezioni significative all'approccio delineato.
- *Statement of Financial Accounting Standards No. 124. Accounting for Certain Investments held by Not-for-Profit Organizations.* Stabilisce i principi per la contabilizzazione e la rappresentazione in bilancio di alcune tipologie di investimenti di natura finanziaria effettuati da organizzazioni non profit.

Di seguito, prima di passare alla trattazione del tema della liberalità, ci sembra opportuno sviluppare alcune considerazioni sulla tipologia di ente - la *not-for-profit organization* - presa a riferimento e sul relativo modello di bilancio.

Secondo il *Concepts statement* n. 4, per rientrare nell'ambito dei principi delineati l'organizzazione deve:

- a. raccogliere una quota significativa delle proprie risorse da trasferimenti senza obbligo di prestazione corrispettiva equivalente;
- b. svolgere un'attività principale (istituzionale) senza finalità di profitto;
- c. caratterizzarsi per l'assenza di interessi proprietari disponibili.

Conseguentemente, la rendicontazione deve essere focalizzata sugli aspetti che aiutano i possibili conferenti di risorse (*resource providers*) a decidere se erogarle o meno. In particolare, in un ente non profit assume importanza misurare la natura e le variazioni delle risorse nette (le poste del patrimonio netto) a disposizione, nonché informare sugli adempimenti ed i servizi erogati.

I documenti componenti il modello di bilancio sono tre: stato patrimoniale, rendiconto della gestione e rendiconto finanziario, ai quali si accompagna una nota integrativa. Si tratta, a tutta evidenza, di una proposta nel segno della tradizione contabile<sup>7</sup>.

Ai nostri fini, risulta di interesse soffermarsi sull'analisi delle poste *patrimonio netto*.

I mezzi propri dell'ente devono, nell'approccio Fasb, essere articolati secondo il grado di fruibilità.

---

<sup>7</sup> Per un approfondimento su tale *framework* rendicontativo, si rimanda alla lettura della fonte originale, lo *statement* n. 117.

Pertanto, le quote ideali del netto sono:

- patrimonio non vincolato (libero);
- patrimonio temporaneamente vincolato, per vincoli di tempo o di scopo apposti dal donante;
- patrimonio permanentemente vincolato, per vincoli apposti dal donante.

Le movimentazioni del netto devono essere – ove possibile – esplicitate all'interno del rendiconto sulla gestione, che riporta una classificazione per destinazione.

Esemplificando, il rendiconto presenta orientativamente la seguente struttura (Tav. 1)<sup>8</sup>:

*Tav. 1 Rendiconto della gestione: esempio di struttura*

<b>variazioni nel patrimonio netto non vincolato</b>	
componenti positivi	X
componenti negativi	Y
<b>totale variazioni PN non vincolato</b>	<b>X - Y = A</b>
<b>variazioni nel patrimonio netto temporaneamente vincolato</b>	
componenti positivi	X
componenti negativi	Y
<b>totale variazioni PN temporaneamente vincolato</b>	<b>X - Y = B</b>
<b>variazioni nel patrimonio netto permanentemente vincolato</b>	
componenti positivi	X
componenti negativi	Y
<b>totale variazioni PN permanentemente vincolato</b>	<b>X - Y = C</b>
<b>variazione del PN complessivo</b>	<b>A + B + C</b>

Questa articolazione, come vedremo, influisce sulle modalità di riconoscimento contabile delle possibili forme di liberalità che l'ente non profit raccoglie.

### **3.1. Il riconoscimento delle liberalità**

Il tema delle liberalità/contribuzioni viene affrontato nello *statement* n. 116.

Si tratta di un documento indirizzato a tutti i soggetti che ricevono o erogano contribuzioni, pur interessando in primo luogo le organizzazioni senza scopo di lucro che, tradizionalmente, basano le proprie economie sul *fund-raising*.

<sup>8</sup> Per delle esemplificazioni autentiche, si veda il citato standard n. 117, par. 154 e ss.

Le forme di liberalità che – articolate per trattamento proposto – possono trovare collocazione nel sistema informativo-contabile sono:

- le contribuzioni ricevute;
- le promesse di contribuzione (accordi verbali o scritti il cui riconoscimento contabile richiede necessariamente l'esistenza di prove sufficienti, normalmente sotto forma di documentazione attendibile, sull'effettività della promessa stessa);
- le donazioni di beni da collezione;
- le contribuzioni di servizi. In questo caso la rilevazione dovrebbe avvenire soltanto se tali servizi:
  - o realizzano o incrementano attività non finanziarie;
  - o richiedono abilità specialistiche, sono forniti da soggetti in possesso di tali abilità e, se non erogati, possono essere acquisiti solo a titolo oneroso.

Laddove le contribuzioni non siano erogate in contanti, sorge l'esigenza di quantificarne monetariamente il valore.

A tal fine il Fasb propone di ricorrere al *fair value* e quindi all'individuazione di valori correnti secondo le metodologie tradizionali<sup>9</sup>. Da sottolineare che, nel caso di impossibilità di valorizzare in maniera attendibile un'attività, si ritiene opportuno non procedere al riconoscimento contabile.

Le contribuzioni sono riconosciute come ricavi (*revenues*) o utili (*gains*) nel periodo in cui sono ricevute e come attività, riduzione di passività o costi in base alla loro tipologia.

Esemplificando, la contabilizzazione deve avvenire nel modo seguente (Tav. 2):

*Tav. 2 Contabilizzazione dei contributi*

cassa o banca	<i>a</i>	contributi	xx
altre attività	<i>a</i>	contributi	xx
passività	<i>a</i>	contributi	xx
costi	<i>a</i>	contributi	xx

La voce “contributi” dovrà essere individuata - all'interno del piano dei conti - in una delle delineate classi di vincolo patrimoniale (permanentemente vincolato, temporaneamente vincolato, non vincolato) in base a quanto disposto in sede di raccolta o dal donante.

Vengono poi indicate alcune fattispecie particolari:

<sup>9</sup> Per approfondimenti sul concetto di *fair value* si rimanda al successivo par. 3.3.

- le contribuzioni vincolate per destinazione e impiegate nell'arco dello stesso esercizio di ricevimento possono essere direttamente inserite nelle poste contabili relative alle risorse libere (non vincolate), in contrapposizione ai costi corrispondenti;
- le promesse incondizionate di contribuzioni future devono essere contabilizzate all'interno delle risorse vincolate a meno che sia esplicita volontà del donante finalizzare tali risorse all'esercizio in corso;
- la donazione di attività a lunga durata deve essere contabilizzata tra le risorse vincolate se esiste una politica amministrativa interna (*accounting policy*) o se la volontà del donante dispone in tal senso<sup>10</sup>.

### **3.2. Le donazioni di opere d'arte: contabilizzare o non contabilizzare?**

Nel presentare il proprio *statement*, il Fasb sottolinea fin dall'inizio la previsione di alcune eccezioni applicative. Tra queste, ai nostri fini assume importanza quanto stabilito per le contribuzioni di opere d'arte, tesori storici e simili.

Si tratta a tutti gli effetti di beni materiali e come tali collocabili per loro natura e destinazione d'uso tra le attività di stato patrimoniale, indipendentemente dalla soggettività dell'ente detentore.

Di conseguenza, le contribuzioni formate da tali beni devono essere contabilizzate come ricavi e contestualmente capitalizzate.

In considerazione delle difficoltà operative legate all'applicazione di tali disposizioni, sono state proposte alcune semplificazioni.

Dato che le raccolte di oggetti d'arte e simili - spesso non contabilizzate se acquisite a titolo non oneroso - sono difficilmente valutabili retroattivamente ai fini del loro inserimento in bilancio, si è deciso di applicare alcune deroghe.

In particolare, sono esentati dall'obbligo di rispetto delle regole contabili sopra indicate:

- le opere d'arte e simili presenti precedentemente all'entrata in vigore dello *statement*;
- le opere d'arte e simili acquisite successivamente attraverso contribuzioni se i beni donati inclusi in collezioni presentano le seguenti caratteristiche:
  - o sono finalizzati all'esposizione al pubblico, alla didattica e alla ricerca per il miglioramento di servizi di natura pubblica;
  - o sono protetti, tenuti liberi da gravami, curati e preservati;
  - o sono oggetto di politiche gestionali secondo cui il ricavato dalla cessione di beni derivanti dalle collezioni deve essere reinvestito per acquisire altri beni destinati ad essere a loro volta inseriti nelle collezioni.

Dunque, le opere d'arte e simili devono essere sempre capitalizzate, a meno che non rientrino nelle collezioni sopra definite<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> In caso contrario viene collocata tra le risorse libere.

<sup>11</sup> Secondo il Fasb la mancata contabilizzazione implica l'impossibilità di riconoscere il corrispondente ricavo per motivi di chiarezza contabile.

Comunque, anche in quest'ultima fattispecie il Fasb, pur non prevedendone l'obbligo, incoraggia il recepimento contabile. A tal fine viene soltanto richiesta la coerenza di comportamento, ovvero la scelta di trattamento amministrativo deve essere identica per tutti i beni, non essendo previste capitalizzazioni selettive.

Laddove si opti per la non contabilizzazione nel senso prescritto, vengono previste modalità informative per salvaguardare la completezza della rendicontazione esterna, includendo altresì riferimenti alle collezioni acquisite a titolo oneroso.

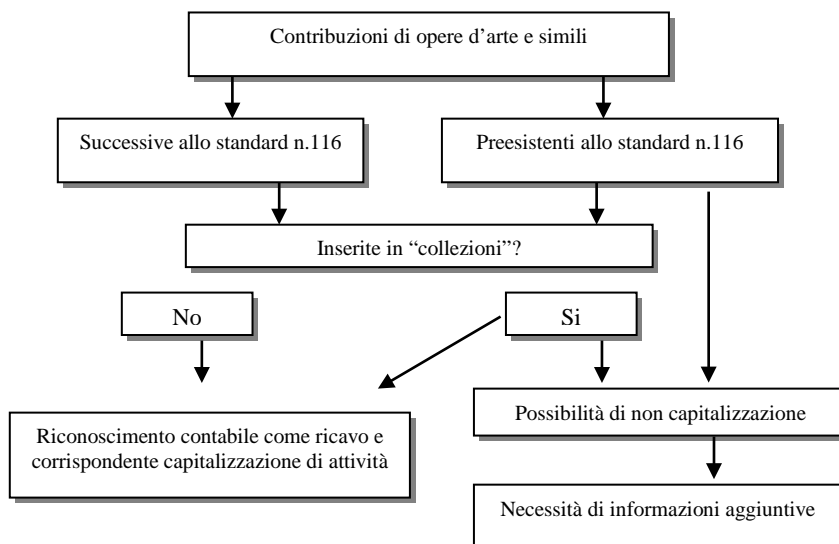
Le aggiunte informative sono di due tipi:

1. relative al rendiconto della gestione, per cui separatamente dalle altre poste contabili previste nello standard n. 117, devono essere indicati
  - il costo dei beni da collezione quale riduzione della corrispondente classe di patrimonio netto;
  - i proventi da cessione dei beni da collezione quale aumento della corrispondente classe di patrimonio netto;
  - i proventi da risarcimenti assicurativi relativi ai beni da collezione quale aumento della corrispondente classe di patrimonio netto;
2. di natura extra-contabile.

Devono essere descritte le collezioni, fornendo adeguate indicazioni circa la loro importanza relativa e dettagliando eventuali eliminazioni di beni. Inoltre, è richiesta l'esplicitazione delle politiche amministrativo-contabili adottate, in modo che i terzi siano consapevoli della mancata valorizzazione e, quindi, del non inserimento nei documenti contabili di eventuali contribuzioni di opere d'arte e simili.

Di seguito riportiamo una sintesi schematica di quanto sin qui espresso (Tav. 3).

*Tav. 3 Contribuzioni di opere d'arte e simili: l'approccio Fasb*





### 3.3. Valutazione e trattamento contabile successivo

Il recepimento contabile della donazione di opera d'arte, secondo la forma esaminata, richiede necessariamente una preliminare quantificazione del valore monetario della stessa.

In assenza di una transazione di mercato viene a mancare il prezzo di riferimento e, quindi, un'individuazione oggettiva - o quanto meno supportata da idonea documentazione - del valore da attribuire all'attività in bilancio.

Nell'approccio del Fasb, per ovviare a tale circostanza, nella valutazione delle contribuzioni sotto forma di opera d'arte o similari si prescrive il ricorso alla nozione di *fair value*. Come noto, il *fair value* può essere definito come «il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in un'operazione fra terzi»<sup>12</sup>. In questa sede preme sottolineare che l'applicazione del *fair value* alle donazioni di opere d'arte può risultare alquanto difficile, essendo - quello dell'arte - un mercato atipico<sup>13</sup>.

A titolo puramente indicativo si tenga conto che sul prezzo di un'opera d'arte influiscono diversi fattori di contesto, tra i quali: le quotazioni precedenti, il momento della valutazione, la dimensione dell'opera, la casa d'asta presso la quale l'opera è battuta, la nazionalità dell'artista, l'eventuale avvenuto decesso dell'artista, il mercato nel quale avviene l'aggiudicazione, le condizioni macroeconomiche del mercato (PIL, tasso di inflazione, tasso di sconto etc). A tali condizioni si aggiungono elementi di natura più squisitamente artistico-qualitativa, tra cui: il periodo di produzione dell'artista, il numero di esposizioni dell'opera gallerie e musei pubblici e privati, la quantità di importanti collezioni private nelle quali l'opera è stata inserita, il numero di pubblicazioni dell'opera, la tecnica impiegata, l'autentica dell'opera etc.

In parte tali fattori di disturbo sono mitigati dal contributo positivo fornito dai cataloghi di presentazione, dalle riviste specializzate, dalle banche dati delle case d'asta e

---

<sup>12</sup> Financial Accounting Standard Board, *Concepts Statement No. 7. Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, 2000. La definizione fornita dal Fasb è sostanzialmente identica a quella proposta dallo Iasb (*International Accounting Standard Board*), anche se sono diverse le modalità di misurazione e di concreta applicazione (Cfr. International Accounting Standard Board, *IAS n. 39. Financial instruments: recognition and measurement*, 1998).

Per approfondimenti sul *fair value* si vedano, fra gli altri, i contributi di:

Caratozzolo M., *L'introduzione del fair value nella IV<sup>a</sup> e nella VII<sup>a</sup> direttiva comunitaria: una prima valutazione*, Documento consultabile on line all'indirizzo: [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it);

Mainardi M., *Il processo di convergenza contabile internazionale e l'applicazione del "fair value" agli "investment property"*, Cedam, Padova, 2000;

Pizzo M., *Il "fair value" nel bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, 2000.

<sup>13</sup> Per approfondimenti si veda: Lazzaro E. e Mossetto G., *Le determinanti dei prezzi delle opere d'arte*, in Candela G. e Benini M. (a cura di), *Produzione e circolazione dell'informazione nel mercato dell'arte*, Clueb, Bologna, 1997.

dall'opinione professionale di critici ed esperti, tuttavia permane un alto grado di soggettività in ogni valutazione<sup>14</sup>.

Mentre le disposizioni del Fasb sulle donazioni di opere d'arte appaiono piuttosto restrittive, maggiore apertura si ha in caso di capitalizzazione delle collezioni costituite in periodi antecedenti all'entrata in vigore (o all'applicazione, se successiva) dello *statement* n. 117. Nell'ottica di favorire questa operazione che, si ricorda, risulta non obbligatoria ma incoraggiata per la maggior capacità segnaletica che attribuisce ai conti, viene ammesso il ricorso a molteplici criteri di valutazione:

- costo di acquisto storico;
- *fair value* alla data di acquisizione;
- costo attuale;
- *fair value* attuale.

Inoltre, è permesso basarsi su caratteristiche non omogenee dei beni oggetto di valutazione, il tutto al fine di facilitare una capitalizzazione affidabile e amministrativamente meno onerosa.

Effettuata la capitalizzazione, si pone il problema del trattamento contabile successivo. In altre parole, trattandosi di beni iscritti tra le immobilizzazioni di natura materiale, si deve decidere se sottoporli a normale processo di ammortamento e, in caso di risposta affermativa, secondo quali aliquote.

Il principio generale sancito nello *statement* n. 93 prevede che le *not-for-profit organizations* debbano, al pari delle imprese, riconoscere contabilmente l'onere relativo al consumo/deperimento dei beni materiali a lunga durata. Questa norma di comportamento si estende anche ai beni ricevuti a titolo di liberalità, che devono essere contabilizzati al *fair value* al momento del ricevimento.

Esiste però una significativa eccezione per quanto riguarda le opere d'arte e i tesori storici per i quali, causa una vita utile eccezionalmente lunga, non è valutabile il deperimento.

In particolare, qualora il bene abbia un valore culturale, estetico o storico che si mantiene nel tempo e il detentore sia in possesso delle capacità tecniche e finanziarie per proteggere e preservare nel tempo il suo potenziale – e lo stia effettivamente facendo – non si procede all'ammortamento, mantenendo il valore di bilancio inalterato.

---

<sup>14</sup> Il tema è stato ampiamente dibattuto con approcci multidisciplinari. Tra i contributi più recenti si vedano:

Raspi A., *Arte e mercato. Aspetti del mercato dell'arte contemporaneo. Il caso del quadro*, Artemide, 1997;

Santagata W., *Economia dell'arte. Istituzioni e mercati dell'arte e della cultura*, UTET, Torino, 1998.

### 3.4. Il ruolo dell'*Internal Revenue Service*

Nel sistema statunitense, in caso di contribuzione di opera d'arte da parte di un soggetto intenzionato ad usufruire delle collegate agevolazioni fiscali, la valutazione viene vagliata anche da un organo esterno.

Si tratta dell'*Art Advisory Panel* (AAP), gruppo di esperti al servizio dell'*Internal Revenue Service* (IRS – il fisco americano), che ha il compito di verificare la correttezza delle stime di valore sulle opere d'arte trasmesse per donazione o offerta, quando queste superino i 20.000 dollari. Infatti, sin dal 1985 le donazioni di beni materiali ad un'istituzione benefica (*charitable institution*) che superano i 5.000 dollari devono essere accompagnate da una valutazione scritta<sup>15</sup>.

L'AAP è attualmente composto da 21 esperti (mercanti d'arte, studiosi, direttori di museo, valutatori indipendenti) la cui pluriennale esperienza professionale permette di determinare, seppur con un certo margine di discrezionalità, il valore di mercato (*market value*) delle opere d'arte donate.

Mediamente l'AAP modifica il 50% dei valori assegnati alle liberalità<sup>16</sup>.

Esemplificando, nel corso del 2001 (ultimi dati disponibili) il Panel ha rettificato il valore del 47% delle proposte ricevute, l'anno precedente il 61% e nel 1999 il 38%. Tra gli aggiustamenti imposti nel 2001 circa il 70% maggioravano il valore degli oggetti, mentre il restante 30% consisteva in una valutazione al ribasso.

Tale istituzione svolge un'attività di accompagnamento nella determinazione del valore corrente di eventuali opere d'arte donate, anche se la finalità – la contrazione dell'ammontare riconosciuto fiscalmente deducibile – spesso espone le sue conclusioni a critiche<sup>17</sup>.

In sostanza, la missione dell'AAP (una valutazione oggettiva ed indipendente delle opere d'arte) è ampiamente influenzata dagli scopi dell'ente sovraordinato, ossia l'*Internal Revenue Service*. Ciò induce il Panel a maggiorare il valore delle eredità ricevute o dei patrimoni dichiarati e, al contrario, rettificare verso il basso il valore delle donazioni effettuate.

Tuttavia, nonostante le aspre critiche che tali finalità possono suscitare, risulta apprezzabile e condivisibile la possibilità di avvalersi uno strumento concreto come il Panel per giungere ad una valutazione attendibile delle opere d'arte.

In effetti, un tale strumento contribuisce sensibilmente a diffondere una cultura dell'*accountability*<sup>18</sup> nelle aziende non profit, coadiuvando i responsabili del sistema

---

<sup>15</sup> Per un dettaglio della normativa fiscale americana in tema di valutazione delle donazioni si rimanda a: Internal Revenue Service, *Publication 561. Determining the value of donated property*, 2000. Il documento è reperibile on line all'indirizzo: [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

<sup>16</sup> Si veda Grant D., *How the IRS appraises works of art*, Consumers Research Magazine, n.1/2003.

<sup>17</sup> Si veda Grant D., *Ibidem*.

<sup>18</sup> Sul concetto di *accountability* si vedano, fra gli altri:

Cndc – Commissione aziende non profit, *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit*, par. 44-46;

informativo contabile nella stima di beni che, per loro intrinseca natura, mal si prestano a valutazioni del tipo “*market oriented*”.

In concreto, il Panel si riunisce circa due volte l’anno per valutare le opere d’arte oggetto di liberalità. Raramente l’oggetto o la collezione vengono esaminati direttamente. Nella quasi totalità dei casi il bene è stimato attraverso una serie di documenti allegati come fotografie e relazioni scritte di periti. Il fine della valutazione è verificare se la grandezza economica finale rispecchia o meno il valore di mercato.

Per garantire l’indipendenza e l’imparzialità di giudizio, è previsto che durante tutto il periodo di permanenza in carica, i membri del Panel si astengano dal fornire valutazioni di opere d’arte ai fini fiscali.

Il *modus operandi* del Panel è stato più volte osteggiato anche per altre ragioni<sup>19</sup>. In effetti, il valore di un’opera d’arte donata non corrisponde esattamente al prezzo che si determinerebbe sul mercato qualora il bene fosse oggetto di un libero scambio. Tuttavia, si deve tener conto che l’elemento discriminante non è la circostanza, bensì il momento della valutazione. Infatti, la stima ai fini fiscali avviene al momento della donazione o della morte del proprietario per determinare il valore dell’eredità. Fattori come la morte dell’artista o la scoperta di opere simili dello stesso autore sul mercato possono condurre a stime di valore sensibilmente diverse a seconda del momento in cui il Panel è chiamato ad esprimere la sua valutazione. Differenze anche di pochi giorni possono condurre a valori radicalmente diversi.

Questo ed altri fattori (il fine di massimizzazione dell’imponibile, la reale indipendenza e competenza dei membri, la sostanziale impossibilità di attribuire un prezzo ad opere di inestimabile valore storico-artistico) inducono a ritenere il metodo del Panel un procedimento di valutazione ampiamente imperfetto ma che, ciò nonostante, può apportare interessanti elementi di riflessione al fine di misurare le liberalità dell’azienda museo.

#### **4. L’approccio italiano**

In Italia sul tema dei sistemi di rendicontazione per gli enti non profit manca una regolamentazione giuridica ben definita.

Il legislatore, salvo pochi casi particolari, si limita a stabilire un generico obbligo di redazione del bilancio e di sua approvazione da parte dell’assemblea dei soci/associati, soprassedendo su forma e contenuto.

Qualche indicazione in tal senso può essere desunta dalla copiosa disciplina tributaria, pur tenendo presente le finalità intrinseche della stessa: individuazione di base

---

Grandori A., *Luci ed ombre dell’accountability sindacale*, in *Responsabilità e trasparenza nelle organizzazioni sindacali*, Egea, Milano, 2001;

Matacena A., *Responsabilità sociale e comunicazione sociale nelle aziende non profit*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

<sup>19</sup> Sul punto si veda in particolare: Grant D., *The Business of Being an Artist*, Alworth Press, New York, 2001.

imponibile e non certo corretta strutturazione di un sistema di comunicazione economico, finanziario e sociale verso l'esterno.

Dunque, nella ricerca di indicazioni omogenee nonché di modelli applicativi standardizzati, si fa ricorso a quanto statuito dalla prassi contabile in materia.

I professionisti contabili, peraltro in modo non sempre coordinato, si sono fatti carico di definire un elaborato sistema di bilancio finalizzato all'adozione da parte degli attori del terzo settore.

Si tratta di un intervento importante, realizzato attraverso l'emanazione di raccomandazioni rivolte ai redattori dei rendiconti annuali. Attualmente si contano i seguenti documenti di riferimento emanati dalla commissione aziende non profit del Cndc:

- *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit* (2002);
- *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit* (2002);
- *La nota integrativa e la relazione di missione* (2002);
- *Prospetto di rappresentazione della dinamica (movimentazione) delle componenti del patrimonio netto* (2002);
- *I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit* (2003);
- *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit* (2003).

A queste raccomandazioni si aggiunge il documento del Gruppo di lavoro sugli enti non profit del Cnrc: *"Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit"* (2002).

#### **4.1. Il modello proposto**

La prassi contabile si rivolge a tutte le aziende non profit che svolgono un'attività sociale e che non hanno un modello di rendicontazione imposto normativamente (partiti politici, enti lirici, fondazioni bancarie). Esse, dal punto di vista economico-aziendale, presentano le seguenti peculiarità:

1. dispongono di un soggetto economico privato;
2. prevedono una costituzione con atto formale;
3. si basano sul principio di autogoverno;
4. si caratterizzano per l'assenza di distribuzione di utili;
5. sono contraddistinte dalla frequente presenza di proventi dal significativo ammontare destinati da parte di finanziatori che non si attendono di ricevere controprestazioni (rimborsi e benefici), proporzionati al valore delle risorse erogate;
6. si fondano sulla presenza di un rapporto di natura fiduciaria con la collettività di riferimento, sia per i servizi prestati sia per i fondi ricevuti;

7. sono caratterizzate dall'assenza di interessi proprietari che possano essere ceduti, riscattati o che comportino il diritto ad una distribuzione delle risorse liberate in sede di eventuale liquidazione dell'istituto<sup>20</sup>.

La proposta di bilancio elaborata mira a definire un sistema di rendicontazione completo, suscettibile di fornire informazioni contabili ed extracontabili circa l'economia dell'ente rappresentato.

In particolare, sono previsti i seguenti documenti:

- stato patrimoniale (documento di rappresentazione di attività, passività e netto, risulta costruito sulla falsariga di quanto previsto per le società di capitali all'articolo 2424 del Codice Civile con gli opportuni adeguamenti);
- rendiconto della gestione (strumentale alla rappresentazione delle attività poste in essere e delle risorse impiegate a tal fine, ha struttura scalare, segue la logica della destinazione con l'individuazione di sei aree di attività: tipica, promozionale, accessoria, gestione finanziario-patrimoniale, straordinaria, di supporto);
- nota integrativa (illustra i dati contabili ed è parte integrante del bilancio d'esercizio in senso stretto);
- prospetto di movimentazione dei fondi (descrive sinteticamente i movimenti avvenuti all'interno del patrimonio netto, informando sulle condizioni di vincolo/destinazione eventualmente esistenti e sul loro rispetto);
- relazione sulla gestione (descrive, al di là delle risultanze contabili, l'attività complessiva, i programmi futuri e, in definitiva, la dimensione sociale dell'ente).

Prescindendo dall'analisi del contenuto puntuale dei documenti elencati – per la quale si rinvia alla lettura della raccomandazione – in questa sede preme porre attenzione alle modalità di rappresentazione delle risorse del patrimonio netto.

Nello stato patrimoniale si propone un'articolazione secondo lo schema seguente (Tav. 4):

---

<sup>20</sup> Cfr. Cndc – Commissione aziende non profit, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit*, par. 5.

*Tav. 4. Patrimonio netto*

**A) PATRIMONIO NETTO**

***I – Patrimonio libero***

- 1) Risultato gestionale esercizio in corso (positivo o negativo)*
- 2) Risultato gestionale da esercizi precedenti*
- 3) Riserve statutarie*
- 4) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili*

***II – Fondo di dotazione dell'azienda (se previsto)***

***III – Patrimonio vincolato***

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi*
- 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali*
- 3) Contributi in conto capitale vincolati da terzi*
- 4) Contributi in conto capitale vincolati dagli organi istituzionali*
- 5) Riserve vincolate (per progetti specifici, o altro)*

Analogamente alla proposta statunitense, tale struttura informa circa i vincoli di disponibilità sulle risorse proprie.

Al contrario, il rendiconto della gestione abbandona la finalizzazione Fasb – descrivere le variazioni nelle risorse nette distinte per vincolo – a favore di una visione più “gestionale”.

Il rapporto “*risultato di gestione – vincoli di destinazione dei fondi raccolti (liberalità)*” viene illustrato all’interno dell’apposito prospetto di movimentazione.

In particolare, tale documento «...fa riferimento al rapporto che intercorre tra l’azienda e l’ambiente esterno di riferimento privilegiato, ossia erogatori e donatori»<sup>21</sup>.

In questo senso il prospetto di movimentazione delle poste del patrimonio netto rende espliciti i vincoli esistenti sui fondi che costituiscono i mezzi propri dell’ente.

L’informativa minima che il documento deve contenere prevede<sup>22</sup>:

- la consistenza iniziale dei fondi vincolati e disponibili;
- le variazioni intervenute nell’esercizio nei fondi vincolati, distinte in:
  - o incremento per liberalità concesse nell’esercizio al netto della quota utilizzata nell’anno per la realizzazione delle attività oggetto del vincolo;
  - o decremento per la realizzazione nel corso dell’esercizio di attività oggetto di vincolo (si noti che tale incremento potrà essere superiore al risultato di gestione, come meglio evidenziato nelle successive tabelle);
- le variazioni decrementative intervenute nell’esercizio per effetto della realizzazione delle attività vincolate i cui fondi sono stati ottenuti in esercizi precedenti;
- le variazioni intervenute nel corso dell’esercizio per effetto della costituzione di vincoli in assenza di nuove liberalità;

---

<sup>21</sup> *Ibidem*, par. 36.

<sup>22</sup> *Ibidem*, par. 35.

- la consistenza finale dei fondi vincolati e disponibili.  
Lo schema semplificato proposto è il seguente (Tav. 5):

*Tav. 5. Schema di movimentazione delle poste del patrimonio netto*

	<b>Fondi vincolati</b>	<b>Fondi disponibili</b>	<b>Totali</b>
Apertura dell'esercizio			
Risultato della gestione			
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo			
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio			
Variazioni di vincolo			
Situazione di chiusura dell'esercizio			

In definitiva, anche nell'approccio italiano si coglie la determinazione a monitorare attentamente l'iter contabile che le liberalità devono seguire all'interno dell'ente non profit destinatario.

#### **4.3. Le liberalità: il trattamento contabile**

Nell'intento di uniformare il trattamento contabile, la prassi italiana ha elaborato delle raccomandazioni relative a valutazione e rilevazione delle liberalità.

In particolare, sull'argomento si sono espressi sia il Cndc che il Cnrc attraverso le apposite commissioni. Peraltro, a causa del mancato coordinamento, si assiste ad una certa sovrapposizione dei contenuti, per cui nel proseguo della trattazione le due raccomandazioni verranno trattate in modo separato.

Secondo il Cndc le liberalità devono essere imputate tra i proventi dell'esercizio in cui sono ricevute o in cui si acquisisce il diritto a riceverle, semprechè siano quantificabili monetariamente in modo attendibile.

La scrittura è la seguente:

conto intestato all'oggetto	a	proventi da liberalità	xx
della liberalità			

Tale rilevazione risulta in linea con quanto statuito a livello statunitense.

In presenza di eventuali vincoli imposti dal donatore o deliberati dall'organo amministrativo, alla fine del periodo si pone il problema della rilevazione.

Per i vincoli temporanei o di scopo deve essere stornata dal risultato d'esercizio la quota parte ancora non libera (perché al 31/12 persiste ancora il vincolo temporale o perché la risorsa in tutto o in parte non è stata dedicata allo scopo destinato).

Contabilmente si procede nel modo seguente:



risultato d'esercizio	a	III - Patrimonio vincolato, voci 1-5	xx
-----------------------	---	---	----

In considerazione di quanto avviene a livello operativo, i professionisti ritengono ammissibile, anche se non consigliato, il ricorso a comportamenti contabili alternativi.

In quest'ottica, le liberalità che alla fine del periodo amministrativo non sono state ancora liberate da eventuali vincoli possono essere differite attraverso la tecnica del risconto.

La scrittura è la seguente:

proventi da liberalità	a	risconti passivi	xx
------------------------	---	------------------	----

Inoltre, nel caso di vincoli permanenti, si può procedere direttamente all'imputazione a patrimonio netto senza passare dal rendiconto della gestione.

conto intestato all'oggetto della liberalità	a	III - Patrimonio vincolato	xx
---	---	-------------------------------	----

#### **4.4. Valutazione e trattamento contabile successivo**

La valutazione delle liberalità, quando non siano immediatamente espresse in termini monetari, deve essere effettuata al loro "valore normale", inteso come «il valore al quale i beni o i servizi erogati possono essere scambiati tra parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario»<sup>23</sup>.

Il concetto di valore normale espresso nei documenti della commissione del Cndc si avvicina molto a quello comunemente noto di *fair value*. Pur ricalcando la terminologia fiscale contenuta nel TUIR<sup>24</sup>, la commissione la utilizza con un diverso significa-

<sup>23</sup> Sul significato di valore normale si veda: Cndc – Commissione aziende non profit, *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit*, par. 82.

<sup>24</sup> «Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore». Cfr. Art. 9 c. 3 del TUIR.

to. Il fraintendimento nasce dal tentativo di traduzione in lingua italiana dell'espressione "*fair value*" che, più correttamente, dovrebbe non essere tradotta<sup>25</sup>.

In altri termini, sembra che il Cndc abbia voluto utilizzare l'aggettivo "normale" per riferirsi ad un concetto – il *fair value* – che non ha un esatto corrispondente nel nostro linguaggio contabile.

Ciò è confermato dall'indicazione secondo cui «*solitamente i prezzi di mercato risultano essere la migliore espressione del valore normale delle liberalità non monetarie, incluse le erogazioni di servizi; se essi non sono disponibili il valore normale delle attività erogate è stimato sulla base dei prezzi di mercato di risorse simili o sulla base delle valutazioni effettuate da un perito indipendente*»<sup>26</sup>.

Questa formulazione ricalca quasi fedelmente quanto indicato dal Fasb in tema di liberalità, per cui «i prezzi di mercato, se disponibili, sono la migliore espressione del *fair value* delle attività monetarie e non monetarie, inclusi i servizi. Se i prezzi di mercato non sono disponibili, il *fair value* può essere stimato in base alle quotazioni di attività simili, a stime indipendenti o a tecniche di valutazione come il valore attuale dei flussi di cassa futuri »<sup>27</sup>.

Quindi, anche se *fair value* e valore di mercato non posso essere visti come due concetti sovrapponibili (poiché sul primo incidono fattori, caratteristiche e circostanze soggettive proprie dei contraenti), di fatto sia il Fasb che il Cndc indicano proprio il valore di mercato come il primo parametro a cui riferirsi per misurare il *fair value* (o valore normale nell'accezione sopra citata).

Sulla difficoltà di utilizzare concretamente il *fair value* nel caso del mercato delle opere d'arte valgono le considerazioni riportate in precedenza a commento degli *statement* del Fasb<sup>28</sup>.

Una volta quantificato il valore della liberalità si pone un problema di competenza da affrontare in sede di assestamento. Infatti, se la contribuzione così rilevata corrisponde ad un'attività destinata ad un utilizzo pluriennale, secondo la commissione «tale valore dovrà essere sottoposto all'ordinario processo di ammortamento, calcolato in funzione della vita utile residua dell'immobilizzazione ed opportune indicazioni sui criteri di riparto seguiti andranno offerte nella nota integrativa »<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Si veda International Accounting Standard Committee-Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, *Principi contabili internazionali. IAS 2000*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, Note esplicative, p. XXXVII

<sup>26</sup> Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti – Commissione aziende non profit, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, par. 9.

<sup>27</sup> Fasb, *Statement of Financial Accounting Standards No. 116. Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, par. 19.

<sup>28</sup> Si veda il par. 3.3.

<sup>29</sup> Cfr. Cndc – Commissione Aziende non profit, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, par. 11.

#### 4.5. Le donazioni di opere d'arte

In merito alle opere d'arte, la commissione parla di beni da collezione *tout court* senza i distinguo introdotti dal Fasb, pertanto non si ravvisano differenze particolari rispetto alle altre forme di liberalità.

Le opere d'arte sono assimilate ad attività che forniscono normalmente un beneficio economico o una potenziale utilità su un orizzonte temporale di lungo periodo<sup>30</sup>. In considerazione di ciò, se ne prevede la capitalizzazione in apposita voce e, in assenza di un'esclusione esplicita, sembrerebbe delinearsi il periodico assestamento contabile per effetto della procedura di ammortamento.

Qualora la capitalizzazione sia problematica per le difficoltà legate alla valorizzazione dell'attività, si può ovviare attraverso l'inserimento di una analitica descrizione in nota integrativa.

Data l'estrema sinteticità con la quale il Cnrc affronta una questione tanto delicata, può risultare utile un raffronto con quanto disposto dal Gruppo di lavoro enti non profit del Cnrc<sup>31</sup>.

Tale organismo, trattando delle donazioni costituite da immobilizzazioni, esclude esplicitamente dal processo di ammortamento quei beni, come le collezioni di oggetti d'arte, la cui utilità non si esaurisce nel tempo<sup>32</sup>.

Inoltre, con specifico riferimento alle donazioni di collezioni di oggetti d'arte, il documento richiama lo *statement* n. 116, ritenendo che «la soluzione proposta dal Fasb su questo tema sia integralmente applicabile anche alla realtà italiana»<sup>33</sup> e consigliandone il recepimento integrale.

---

<sup>30</sup> Siamo di fronte all'evoluzione del concetto di bene culturale da valore collettivo, tutelato in quanto tale, a risorsa suscettibile di sfruttamento. Sul punto si veda Bobbio L., *La politica dei beni culturali*, in Dente B. (a cura di), *Le politiche pubbliche in Italia*, Il Mulino, Bologna, 1990.

<sup>31</sup> Si veda Cnrc – Gruppo di lavoro enti non profit, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit*, par. C.8.

<sup>32</sup> Sul punto sembra d'accordo anche parte della dottrina, tanto che «se si deve realmente garantire che il valore del patrimonio culturale risulti almeno inalterato nel tempo, occorre riconoscere la necessità che si dimostri contabilmente, non tanto che una quota dei servizi incorporata in quei beni è stata consumata, ma che sono state poste in essere tutte le azioni necessarie per garantire che il bene culturale continui a generare, anche in futuro, utilità a diretto favore della collettività amministrata: obiettivo conoscitivo che non è conseguibile direttamente tramite l'ammortamento». Cfr. Mussari R., *La responsabilizzazione economica per l'uso dei beni culturali*, atti del XXI convegno Aidea “La gestione e la valorizzazione dei beni artistici e culturali nella prospettiva aziendale”, 30-31 ottobre 1998, Clueb, Bologna, p.372.

<sup>33</sup> Cnrc – Gruppo di lavoro enti non profit, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit*, par. C.8

## 5. Osservazioni conclusive

Nonostante la prassi contabile nazionale ed internazionale raccomandi la valorizzazione e successiva contabilizzazione delle liberalità ricevute, nella realtà italiana è raro imbattersi in casi aziendali di concreta applicazione di tale criterio. I motivi di una così vasta disaffezione verso le raccomandazioni del mondo professionale sono molteplici e, almeno in parte, giustificano l'assenza di buone pratiche.

Un primo motivo è individuabile nel ridotto lasso di tempo trascorso dall'emanazione delle raccomandazioni e dall'assenza di disposizioni legislative esplicite a riguardo.

Un secondo ordine di giustificazioni è riconducibile alla intrinseca difficoltà di valutare talune opere d'arte che risalgono alla tradizione storico-artistica del nostro Paese e all'alto grado di aleatorietà e soggettività di qualsiasi stima.

Una terza ragione è rintracciabile nella pressoché totale mancanza in Italia di organi collegiali di esperti e professionisti del settore in grado di valutare in modo indipendente ed imparziale le donazioni di oggetti d'arte sul modello dell'AAP statunitense.

Una quarta motivazione è identificabile nel problema di dare corpo e sostanza a criteri di valutazione del tipo "*market oriented*" in un mercato atipico come quello delle opere d'arte perché caratterizzato da scarsità dei beni scambiati, asimmetrie informative, fattori emozionali che influiscono su domanda e offerta e, più in generale, soggetto a variabili ambientali esterne difficilmente controllabili.

Ciò considerato, appare parzialmente giustificabile la mancata applicazione dei principi contabili esistenti in materia, mentre non è accettabile l'approccio del redattore del bilancio di un ente culturale che non segnala in alcun modo le liberalità ricevute.

A parere di chi scrive, l'unico vincolo ravvisabile riguarda la trasparenza ed il dovere di *accountability*.

Infatti, l'esplicitazione delle modalità di contabilizzazione prescelte per le liberalità ricevute è una necessità sulla quale non si può soprassedere, pur nel rispetto dei diversi criteri di valorizzazione e registrazione.

Se l'informativa in materia non viene indicata direttamente nei documenti di derivazione contabile, è necessario che almeno sia recuperata in sede di nota integrativa o nella documentazione facoltativa che accompagna il fascicolo di bilancio, anche attraverso la pubblicazione delle politiche amministrative adottate in materia, comprensive dei principi eventualmente scelti come riferimento.

## BIBLIOGRAFIA

Bobbio L., *La politica dei beni culturali*, in Dente B. (a cura di), *Le politiche pubbliche in Italia*, Il Mulino, Bologna, 1990.

Caratozzolo M., *L'introduzione del fair value nella IV<sup>a</sup> e nella VII<sup>a</sup> direttiva comunitaria: una prima valutazione*, Documento consultabile on line all'indirizzo: [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti – Commissione aziende non profit, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit*, 2002

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti – Commissione aziende non profit, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, 2002

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti – Commissione aziende non profit, *Prospetto di rappresentazione della dinamica (movimentazione) delle componenti del patrimonio netto*, 2002

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti – Commissione aziende non profit, *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit*, 2003

Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti ed Economisti d'Impresa – Gruppo di lavoro enti non profit, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit*, 2002

Financial Accounting Standard Board, *Concepts Statement No. 7. Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, 2000

Financial Accounting Standard Board, *Concepts Statement No. 4. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, 1996

Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 117. Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, 1993

Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 116. Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, 1993

Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 136. Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others*, 1998

Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 93. Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*, 1987

Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 124. Accounting for Certain Investments held by Not-for-Profit Organization*, 1995

Grandori A., *Luci ed ombre dell'accountability sindacale*, in *Responsabilità e trasparenza nelle organizzazioni sindacali*, Egea, Milano, 2001

Grant D., *How the IRS appraises works of art*, Consumers Research Magazine, n.1/2003

Grant D., *The Business of Being an Artist*, Alworth Press, New York, 2001

Internal Revenue Service, *Publication 561. Determining the value of donated property*, February 2000.

International Accounting Standard Board, *IAS n. 39. Financial instruments: recognition and measurement*, 1998

International Accounting Standard Committee – Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, *Principi contabili internazionali. IAS 2000*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000

Lazzaro E. e Mossetto G., *Le determinanti dei prezzi delle opere d'arte*, in Candela G. e Benini M. (a cura di), *Produzione e circolazione dell'informazione nel mercato dell'arte*, Clueb, Bologna, 1997

Mainardi M., *Il processo di convergenza contabile internazionale e l'applicazione del "fair value" agli "investment property"*, Cedam, Padova, 2000

Matacena A., *Responsabilità sociale e comunicazione sociale nelle aziende non profit*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002

Mussari R., *La responsabilizzazione economica per l'uso dei beni culturali*, atti del XXI convegno Aidea *La gestione e la valorizzazione dei beni artistici e culturali nella prospettiva aziendale*, 30-31 ottobre 1998, Clueb, Bologna

Pizzo M., *Il "fair value" nel bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, 2000

Prencipe A., *I principi contabili delle aziende non profit negli Stati Uniti d'America*, in Elefanti M. (a cura di), *Aziende non profit: principi contabili e struttura di bilancio*, Egea, Milano, 2000

Raspi A., *Arte e mercato. Aspetti del mercato dell'arte contemporaneo. Il caso del quadro*, Artemide, 1997

Santagata W., *Economia dell'arte. Istituzioni e mercati dell'arte e della cultura*, UTET, Torino, 1998

## **RIFERIMENTI DEL WEB**

<http://www.cndc.it>

<http://www.cnrc.it>

<http://www.fasb.org>

<http://www.irs.gov>